GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 33974C
Inscrit le 3 février 2014

Audience publique du 15 mai 2014

Appel formé par
la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., …,
contre un jugement du tribunal administratif du 19 décembre 2013 (n°31608 du rôle) ayant statué sur son recours contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2006
en matière d'impôts

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 33974C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 3 février 2014 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, en tant que représentant de la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG S.à r.l., avocat à la Cour, au nom de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., établie et ayant son siège social à L- …, immatriculée au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le n° B …, représentée par son organe de gestion en fonction, contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 19 décembre 2013 ayant déclaré non fondé son recours en réformation sinon en annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2006, tous les trois émis en date du 19 octobre 2011 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 28 février 2014 par Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 29 avril 2014.

En date du 19 octobre 2011, le bureau d'imposition Sociétés … de … de la section des sociétés de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., ci-après « *la société* ... », les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour l'année 2006.

Le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités renseigne *in fine* que : « *Distribution cachée de bénéfice, voir explications sur le bulletin de la retenue sur les capitaux.* (…) ».

Ledit bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux contient la motivation suivante : « *Faute d'avoir précisé les démarches exactes de la ... S.A. suite à notre courrier du 24/04/2009, et faute d'avoir pu présenter des documents et pièces concernant les prestations économiques fournies par la ... S.A. pour votre société lors de notre contrôle du 09/05/2011 dans les bureaux de votre gérant la ... S.A. en présence de ... ... et M. ..., le bureau Sociétés ... est obligé de considérer les Consultancy costs de 118.750,- EUR payés à la ... S.A. comme non justifiés. Les contreprestations économiques faisant tout à fait défaut, les consultancy costs sont des dépenses fictives ne tirant pas leur origine de relations commerciales objectives et partant, leur déduction en tant que dépenses d'exploitation du résultat fiscal n'est pas justifiée. Tel qu'il a été relevé lors de notre contrôle sur place, la somme de 118.750,- déviée vers une société située à ... est à considérer comme distribution occulte de bénéfice au bénéficiaire économique de la société.* (…) ».

Par un courrier de son mandataire du 4 janvier 2012, la société ... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « l*e directeur* », une réclamation contre les trois bulletins précités.

Etant restée sans réponse à sa dite réclamation, la société ... fit introduire, par requête déposée le 30 octobre 2012 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des trois bulletins en question, compte tenu du silence de plus de six mois gardé par le directeur suite à la réclamation formulée par elle.

Par jugement du 19 décembre 2013, le tribunal déclara le recours en réformation non fondé et dit qu'il n'y avait pas lieu d'examiner le recours en annulation introduit à titre subsidiaire tout en condamnant la société demanderesse aux frais.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le lundi 3 février 2014, la société ... a fait entreprendre le jugement précité du 19 décembre 2013 aux fins de voir réformer sinon annuler les bulletins contestés en fonction des éléments détaillés dans sa requête d'appel.

L'Etat se rapporte à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité de l'appel en la forme, ainsi que le respect du délai d'appel imparti.

Le jugement dont appel a été notifié au mandataire de la société ... en date du 24 décembre 2013. Dès lors, l'appel formé le lundi 3 février 2014 respecte le délai d'appel de quarante jours prévu en la matière.

L'appel ayant été pour le surplus introduit suivant les formes prévues par la loi, il est recevable.

L'appelante énonce en fait qu'elle a fait l'objet d'un contrôle fiscal portant sur les années 2006 à 2009, lors duquel la déduction des frais en relation avec un contrat conclu avec la société anonyme, la société ... S.A (...) a été épinglée. Elle explique que sur base d'un contrat ladite société agit comme agent de l'appelante et que l'agent accomplit les contrats de consultance avec des sociétés clientes. Le système établi serait tel que lorsque ces contrats de

consultance produisent un revenu de 100, la part qui revient à l'agent, lequel accomplit tout le travail lié au contrat, est de 95, tandis que la rémunération de la société est de 5 correspondant à un travail purement administratif, à savoir la confection des factures des contrats de consultance et le transfert des fonds comportant l'encaissement des honoraires et le transfert de 95% vers l'agent.

En droit, l'appelante conclut à titre principal à une inversion indue de la charge de la preuve. Elle reproche au tribunal d'avoir retenu qu'elle-même n'apportait pas la preuve de la réalité économique de la prestation des agents pour décider qu'il s'agissait partant de distributions cachées de benéfices, la facture ne faisant pas état d'un descriptif des prestations de services effectuées en se limitant à une référence aux contrats d'agence. Dès lors, le tribunal serait arrivé à la conclusion qu'il appartenait à l'appelante de prouver la réalité économique de l'opération, sans que la facture ne constitue une preuve suffisante y relativement. Suivant l'appelante, avec pareille exigence, les premiers juges iraient au-delà des prescriptions nécessaires devant figurer sur une facture, la simple référence à l'agence étant suffisante pour justifier le caractère déductible du montant payé à l'agent.

Dès lors, le tribunal aurait admis trop facilement une inversion de la charge de la preuve au profit de l'administration des Contributions. Selon l'appelante, il appartiendrait à cette dernière de prouver l'existence de la relation économique, étant donné que le contribuable aurait apporté un ensemble de preuves suffisantes pour justifier de la réalité économique de l'opération. Partant, il y aurait lieu d'infirmer le jugement dont appel ainsi que les bulletins contestés.

En ordre subsidiaire, l'appelante estime que le raisonnement du bureau d'imposition serait incomplet en ce qu'il se focaliserait seulement sur la déduction du « *profit share* » de 95, tout en retenant que la déduction de ce « *profit share* » ne serait pas justifiée. Or, d'après l'appelante, dans un tel cas, il faudrait prendre une vue globale des choses en tenant compte des droits, des obligations et des rémunérations respectifs des parties cocontractantes en dégageant ce que ce contrat rapporte à la société appelante, d'une part, et en analysant l'adéquation de cette rémunération par rapport aux services fournis par la société appelante, d'autre part.

Sous cet angle de vue, la situation serait telle que la société appelante encaisse un revenu de 100, dont elle rétrocèderait les 95% pour en définitive ne percevoir qu'un revenu net de 5 sur un montant donné, sans assumer le moindre travail de consultance et sans encourir le moindre risque financier dans l'opération. Durant l'année 2006, l'appelante aurait touché un montant de l'ordre de 6000.- € pour les quelques travaux administratifs encourus. Pareille rémunération ne saurait être considérée comme insuffisante par rapport aux prestations effectuées. La position de l'administration reviendrait à ce qu'une opération de prestation de services, consistant dans du conseil, dans laquelle la société appelante interviendrait de façon tout à fait marginale sans effectuer cette prestation elle-même, serait imposée à l'intégralité du résultat alors que son revenu net dégagé sur cette opération ne serait que de 5% du montant total brut. En résumé, d'après l'appelante, ses agents opéreraient des transactions pour son compte et elle rétrocèderait 95% de la rémunération perçue dans le cadre desdits contrats, pareille rémunération étant parfaitement justifiée au regard des prix de transfert.

Dès lors, également dans l'ordre subsidiaire des idées, il y aurait lieu d'infirmer à la fois le jugement dont appel et les bulletins contestés à sa base.

L'Etat conclut à ce que le jugement dont appel soit confirmé dans son intégralité.

Il estime que l'appelante n'a pas rapporté un ensemble de preuves suffisant permettant de justifier la réalité économique de l'opération litigieuse, tel que les premiers juges l'auraient d'ailleurs retenu de manière pertinente. En effet, le contrat d'agence versé en cause ne constituerait qu'un contrat-cadre par lequel l'agence s'obligerait à prospecter et négocier des contrats de consultance pour l'appelante et de ce fait celle-ci devrait être en mesure de pouvoir aisément rapporter la preuve de la réalité économique du paiement litigieux à son agent, étant donné que ce dernier aurait nécessairement dû justifier les prestations en contrepartie desquelles il exige une participation à son profit en exécution du contrat d'agence en question. Du coup, ce serait à juste titre que les premiers juges seraient venus à la conclusion que l'appelante reste en défaut d'apporter la preuve de la réalité des frais de consultance à hauteur de 118.750 € qu'elle entend déduire.

L'Etat estime que le bureau d'imposition compétent était dans l'impossibilité de vérifier la réalité économique de l'opération litigieuse. Il indique comme indice « *suspect* » le fait que la société ... S.A. et la société mère de l'appelante étaient domiciliées à la même adresse à ... qui, à l'époque aurait figuré sur la liste « *gris foncé* » énumérant les pays qui ne sont pas en conformité avec les règles internationales relatives à l'échange de renseignements en matière fiscale établie par l'OCDE et qu'un certain Monsieur ... ..., ayant travaillé pour la société anonyme ... S.A., aurait été le bénéficiaire économique de la société ... S.A.. A partir de ces indices, le bureau d'imposition aurait dégagé les éléments suffisants pour justifier un doute circonstancié quant à la réalité des opérations de consultance litigieuses, tout en ayant en même temps établi l'existence d'une relation particulière entre l'appelante et la société ... S.A. faisant bénéficier la première nommée de l'allocation d'un avantage sans contrepartie. Dès lors, les premiers juges seraient à confirmer dans leur analyse, d'autant plus que l'appelante n'avancerait pas d'élément nouveau permettant de remettre en cause la réalité d'une distribution cachée de bénéfices, telle que par eux dégagée à la suite du bureau d'imposition. Enfin, dans la mesure où la réalité économique de l'opération litigieuse n'aurait pas été valablement établie, la question de savoir si la rémunération de la partie appelante était suffisante ou non ne serait point pertinente et le moyen tiré du caractère « *at arm's length* » de l'opération serait à écarter purement et simplement.

L'appelante ne critique pas et la Cour peut suivre le cadrage opéré par les premiers juges en ce que d'après l'article 164, alinéa 3, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* », des distributions cachées de bénéfice existent si un associé, sociétaire ou un intéressé reçoit, ne serait-ce qu'indirectement, d'une société un avantage qu'il n'aurait pas pu obtenir en l'absence de son lien spécial, c'est-à-dire que ladite disposition légale vise la situation où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

La question litigieuse pertinente en appel est celle soulevée par l'appelante en des termes d'inversion indue de la charge de la preuve.

En application de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, tandis que la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable.

Les premiers juges ont tout d'abord logé à bon escient la charge de la preuve de la distribution cachée de bénéfices arrêtée par le bureau d'imposition au niveau de ce dernier en ce qu'il est plus particulièrement appelé à procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et à relever, le cas échéant, des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de pareille distribution cachée de bénéfices. Dans ce contexte, dans l'hypothèse particulière où le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui, pour le surplus, n'ont pas été éclairées ou documentées à suffisance par le contribuable, la conséquence en est que le bureau peut, suivant les circonstances précises de l'espèce, mettre en cause la réalité économique des opérations et tabler sur une diminution indue des bénéfices de l'entreprise dans les limites dégagées *a priori* par le faisceau d'indices constitué. Par rapport à ce constat provisoire, le contribuable peut alors dissiper les indices ainsi mis en avant en fournissant des éléments suffisants pour faire conclure à l'absence d'une diminution de bénéfices ou au caractère économiquement justifié de cette diminution en ce que celle-ci ne serait pas seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.

La critique précise de l'appelante consiste à dire que les premiers juges seraient allés au-delà des prescriptions nécessaires devant figurer sur une facture en retenant que, dans le cas d'espèce, les factures litigieuses respectivement des 20 et 31 décembre 2006 émanant, la première, de la société ... S.A. et, la seconde, de l'appelante ne font pas état d'un descriptif des prestations de services effectuées, en se limitant à chaque fois à une référence au contrat d'agence pour estimer, par la suite, qu'il appartenait à l'appelante de prouver la réalité économique de l'opération, la facture ne constituant pas une preuve suffisante en la matière.

Or, dans le contexte précis donné de l'imputation d'une distribution cachée de bénéfices par le bulletin d'imposition litigieux dans le chef de l'appelante, il convient tout d'abord de vérifier si face aux seules factures invoquées pour justifier la déduction de 118.750 €, l'ensemble des indices mis en avant par l'administration constitue un faisceau suffisant et si, dans l'affirmative, celui-ci a été dissipé, sinon ébranlé par les explications du contribuable.

La Cour souscrit en principe l'analyse faite par les premiers juges concernant le faisceau d'indices mis en avant par l'administration.

Elle voudrait cependant ajouter au niveau des indices un certain nombre d'éléments non mis en exergue comme tels par les premiers juges, mais qui s'ajoutent selon elle au faisceau déjà valablement constitué.

Ainsi, le document signé entre l'appelante et la société ... S.A., daté du 1er décembre 2006, s'analyse tout d'abord en contrat cadre, tel que relevé à bon escient par la partie étatique. Il n'est ensuite appelé à opérer qu'avec effet à partir du 1er décembre 2006 pour une durée de trois années. Parallèlement, le « *consulting agreement* » conclu entre l'appelante et Monsieur ... ..., son nouveau bénéficiaire économique de l'époque, signé en date du 28 octobre 2006, prévoit une première période du 1er octobre 2006 au 31 décembre 2006, lors de laquelle le consultant est appelé à travailler à titre indépendant pour la société suivant une rémunération mensuelle de 9.250 € pour, par la suite, à partir du 1er janvier 2007 être repris sous contrat de travail.

A défaut d'aucune différenciation quant à la réalité économique des prestations à la base de la facture établie le 20 décembre 2006 par la société ... S.A., celle-ci ne saurait valoir *a priori* tout au plus que pour la période du 1er au 31 décembre 2006.

Un indice supplémentaire allant dans le sens de la non-réalité économique des prestations, du moins pour les 11/12 de l'année concernée s'ajoute au faisceau déjà tracé par les premiers juges. Le fait pour l'appelante d'adresser sa facture à la société anonyme ... S.A. en date du 31 décembre 2006 n'ajoute pas en faveur de la réalité économique des opérations menées.

Cette analyse doit être entrevue sur base d'éléments pourtant produits au dossier fiscal mais non discutés par les parties en instance d'appel, suivant lesquels, après des exercices marqués par un déficit et un changement subséquent de bénéficiaires en 2006, toutes les apparences vont dans le sens que les opérations litigieuses ne servaient qu'à contrebalancer sinon éponger les recettes soudainement accusées à partir de 2006 sous l'impulsion du nouveau bénéficiaire économique à travers la facture établie le 20 décembre 2006 par la société ... S.A..

Il est patent que l'appelante ne fournit aucune explication valable à ce sujet à travers sa requête d'appel, aucun mémoire en réplique n'ayant par ailleurs été déposé.

Dès lors, par confirmation des premiers juges, la Cour retient que la partie étatique a pu valablement conclure à travers son mémoire en réponse que l'appelante n'avait fourni aucun élément nouveau permettant de remettre en cause la réalité d'une distribution cachée de bénéfices, telle que dégagée par le bureau d'imposition et confirmée par le jugement entrepris.

Par voie de conséquence, dans la mesure où la réalité économique des opérations litigieuses n'a pas été valablement établie, ni corollairement la distribution cachée de bénéfices valablement énervée, la question de savoir si la rémunération de la partie appelante était suffisante ou non est sans caractère pertinent et le moyen tiré du caractère « *at arm's length* » de l'opération est à rejeter *de plano*.

Il résulte de l'ensemble des éléments qui précèdent que l'appel laisse d'être fondé et que le jugement dont appel est à confirmer.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

déclare l'appel recevable ;

au fond, le dit non justifié ;

partant, en déboute l'appelante ;

confirme le jugement entrepris ;

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE